

DERLEME MAKALE

**TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE E-BELGE VE E-DEFTER
UYGULAMALARININ DEĞERLENDİRİLMESİ¹**
***EVALUATION OF E-DOCUMENT AND E-LEDGER
APPLICATIONS IN THE TURKISH TAX SYSTEM***

Dr. Öğr. Üyesi Mustafa ÇANAKÇIOĞLU*

ÖZ

“İnsanoğlunun bilinen 13 bin yıllık tarihinde önce tarım devrimi toplumların gelişmesinde önemli bir süreç olurken sonrasında yaşanan sanayi devrimleri toplumların hem ekonomik açıdan büyümesine hem de sosyal yaşantılarının köklü değişmesine neden olmuştur. İlk sanayi devriminin başladığı 18’inci yüzyıldan günümüze kadar geçen 250 yıllık sürede toplumların dijital devrim ile tanışması ise, 1969 yılında gerçekleşmiştir. Bilimsel bilginin daha aktif olarak kullanılmasıyla birlikte 1969’da otomasyon sistemlerinin dijital programlanmasını sağlayan ilk Programlanabilir Mantıksal Kontrol Cihazın (Madicon 084) bulunması, üçüncü Sanayi devriminin başlamasına neden olmuştur. İletişim sektörleriyle birlikte enformasyon, mekanik ve mikro elektronik alanındaki gelişimler ve ayrıca bilgisayarlarında bu sürece dâhil olmasıyla birlikte, dünyanın değişim sürecinin açıklanmasında anahtar kelime olan küreselleşme kavramının doğmasına neden olmuştur.

Üretim ve bilgi teknolojilerinde yaşanan bu gelişmeler sonucunda önce elektronik devlet kavramının daha sonra da ulusal vergi sistemlerinin işleyişinde önemli değişiklikler ortaya çıkmıştır. Özellikle 2000’li yıllardan sonra bu teknolojiler sayesinde, dijital vergi sisteminin hem kullanıcılar hem de devletler için son derece gerekli olduğu anlaşılmıştır. Vergi kaçırma riskini büyük ölçüde azaltılması, vergi sorunlarında uzlaşmanın sağlanması, bütçe sistemindeki mali kayıpların büyümesinin önlenmesi ve mükelleflerin hızlı hizmet almasını kolaylaştırmak adına Hazine ve Maliye Bakanlığı e-Belge uygulamalarında önemli adımlar atmıştır. Yapılan çalışmalar sonucunda hem

¹ Bu çalışmanın sunumu, Bandırma Onyeddi Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü’nün düzenlediği “35.Uluslararası Maliye Sempozyumu, 14-17 Ekim, Antalya” da yapılmıştır.

* İstanbul Gelişim Üniversitesi, Elektronik Ticaret ve Yönetimi Bölümü, ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-7462-9934>

devletin vergi gelirlerinin kontrolünün sağlanmasında hem de muhasebe sürecinin işleyişinde önemli değişikliklere neden olmuştur. Bu bağlamda, çalışmanın amacı; Türkiye’de elektronik ortamda gerçekleştirilen e-Belge ve e-Defter uygulamalarının mevzuat bazında ele alınması ve mevcut durumun değerlendirilmesidir. Çalışmanın sonunda, e-Belge uygulamalarında gelinen nokta tartışılmış ve mevzuatta yer alan eksiklikler değerlendirilmiştir. Ayrıca çalışmada, mevcut durumun daha iyi bir noktaya ulaşabilmesi adına çeşitli öneriler sunulmuştur.

Anahtar Sözcükler: e-Devlet, e-Vergi, e-Belge, e-Defter

ABSTRACT

Throughout man’s journey for 13 thousand years, the first breakthrough that has radically transformed society is the agricultural revolution, followed by the industrial revolution as the second one. It has been 250 years since the industrial revolution started in the 18th century, and after all those years, society witnessed a digital revolution in 1969, a relatively recent period. Thanks to the more active use of scientific information, the first programmable logic controller (Madicon 084) was invented in 1969, enabling the digital programming of automation systems and thus brought about the third industrial revolution. In addition to the communication sector, the advancement in information, mechanics and microelectronics involved in the process; furthermore, when computers were also involved in the process, the term globalization was coined as a keyword to explain this global transformation process.

Considering the developments in manufacturing and information technologies, initially, the concept of electronic state and later the operations of national tax systems have been considerably transformed. Particularly following the 2000s, it was clear that a digital tax system was essential both for the states and for the users. The Ministry of Treasury and Finance had considerable improvements in e-Document applications to decrease tax evasion risk to a great extent, ensure reconciliation for tax issues, prevent the rise of financial loss in the budgeting system, and provide the taxpayers with quick service. These studies carried out, has led to crucial changes with respect both to provide control of government on tax income and carrying out the accounting process. Within this perspective, the aim of the study is to evaluate implementation of e-document and e-ledger with respect to legislations, and assessing the existing situations. The last section of this work

includes a discussion on electronic documents, and analyses the inadequacies in the legislation. Moreover, the work provides various suggestions for improvement.

Keywords: e-Government, e-Tax, e-Document, e-Ledger.

1. GİRİŞ

Devletin kamu hizmetleri ile toplumun ihtiyaçlarını yerine getirmedeki en önemli finansman kaynağı vergilerdir. Bu açıdan devletler, vergi gelirlerini toplama adına geleneksel bürokratik devlet modelinden farklı olarak son kırk yılda sürekli gelişme gösteren ve ileri teknoloji uygulamalarına dayanan yeni sistem arayışlarına girişmişlerdir. Bunun nedeni ise, 1990'dan sonra bilişim ve iletişim teknolojilerinde yaşanan gelişmelerdir (Taytak ve Vural, 2019, s.66). 1990'ların ortalarından itibaren bilgi ve iletişim teknolojileri toplumları etkilemiş ve özellikle de internetin ortaya çıkışı ile birlikte bilgi teknolojisine olan bağımlılık beklentilerin çok ötesinde büyümüştür. Birçok kurum ve hatta hükümetler bu gelişmenin avantajlarını ve potansiyelini fark etmişlerdir (Colesca, 2009, s.31). İnternet sayesinde insanların kaliteli mal ve hizmet beklentilerine en kısa sürede ulaşma arzusu ve arayışı her geçen gün daha da artmıştır. Bu açıdan devletlerinde vatandaşlarına beklentilerini karşılayabilecek en üst seviyede kaliteli, düşük maliyetli ve zamandan tasarruf sağlayan anlayışla bir hizmet götürmesi ihtiyaçtan çok bir zorunluluk haline gelmiştir (Yavuz ve Çarıkçı 2009, s.2). Bu bağlamda, 21. yüzyılda da yaşanan birçok gelişmeler sonucunda kamu hizmetlerinin de internet ortamına taşınması olgusu, ortaya e-Devlet kavramını çıkmasına neden olmuştur. Devletin, vatandaşlarına sundukları hizmetlerin kalitesini arttırmak, vatandaşlarının sorularına daha hızlı yanıt verebilmek, kamu altyapısının erişimini ve erişilebilirliğini genişletmek ve vatandaşların devlet hizmetlerine daha hızlı ve daha şeffaf bir şekilde erişmelerini sağlamak adına bilgi ve iletişim teknolojilerinden faydalanarak internet ortamında kurulan bu yeni idari yapı, e-Devlet olarak kavramsallaşmıştır (Ndou, 2004, s.1). Ancak e-Devlet, sanal bir devlet değildir. Var olan devletin, teknolojik imkanlarından yararlanarak, çağın gereksinimlerine uygun olarak yeniden yapılandırılması veya devlet işlerinin elektronik ortamda yapılmasıdır.

İnternetin varlığı ile birlikte son kırk yıllık süreçte kamu otoritelerin hem toplumun hem de vergi ödeyen mükelleflerin ihtiyaçlarına en kısa sürede ve düşük maliyetle cevap verebilme refleksi sonucu oluşan e-Devlet kavramının,

aslında kendiliğinden ortaya çıkmadığının, ayrıca gelişen teknolojilerin de yardımıyla ihtiyaçtan çok bir zorunluluk olarak şekillendiğini söyleyebiliriz (Uğur ve Çütcü, 2009, s.3). Bu kapsamda, çoğu hükümet, bilgi sağlayan basit bir web varlığından, giderek artan kapsamlı ve daha gelişmiş uygulamalara kadar çeşitli e-Devlet programlarını vatandaşlarının hizmetine sunmuştur.

Elektronik devlet, çevrimiçi devlet hizmetlerinden vatandaşlar, işletmeler ve devletin diğer kollarıyla elektronik olarak bilgi ve hizmet alışverişine kadar her şeyi ifade etmek için kullanılmıştır. Geleneksel olarak, e-devlet, devlet kurumlarının verimliliğini artırmak ve devlet hizmetlerini çevrimiçi olarak sağlamak için bilgi ve iletişim teknolojilerin kullanımı olarak düşünülmüştür. Daha sonra, e-devletin çerçevesi, vatandaşlar ve işletmelerle çok çeşitli etkileşimler yürütmek için hükümet tarafından bilgi ve iletişim teknolojileri kullanımını ve ayrıca yönetimde yeniliği mümkün kılmak için hükümet verilerini de kullanımını içerecek şekilde genişlemiştir. Bu nedenle e-Devlet geniş anlamda, devlet hizmetlerini vatandaşlara ve işletmelere daha verimli ve faydalı bir şekilde sunmak için bilgi ve iletişim teknolojilerinin kullanılması olarak tanımlanabilir. Dünya bankası ise bu kavramı “hükümeti daha erişilebilir, etkili ve hesap verebilir hale getirerek dönüştürmek için bilgi ve iletişim teknolojilerinin kullanılması” şeklinde tanımlamaktadır (The World Bank, 2002, s.1).

Toplumun devletin sunduğu hizmetlere daha hızlı ulaşması ve kamu kurumlarının daha etkin bir şekilde çalışmasını gerçekleştirmek gibi temel amaçlara sahip e-Devletin (Öz ve Bozdoğan, 2012, s.73) fayda veya yararlarını kısaca özetlersek: Kamusal hizmetlerin tamamen erişilebilirliğini sağlayarak verimliliğin artırılması, kamu kurumları ile bilgi kullanıcıları arasında koordinasyonu gerçekleştirerek her zaman ve her yerden devletten hizmet alabilmeyi gerçekleştirerek enerji ve mali tasarrufun sağlanması (Ülker, 2002, s.970), gereksiz sistemleri ve bürokrasiyi ortadan kaldırarak vatandaşlara hizmet sunumunun basitleştirilmesi ve vatandaşın ihtiyaçlarına hızlı yanıt vermeyi garanti ederek hükümetten kolayca bilgi edinmelerinin sağlanması (Dawei, 2008, s.157), teknolojik gelişmelere daha hızlı adaptasyon sağlanarak denetim faaliyetlerinin geliştirilmesi ve işlemlerin kontrol altında tutularak şeffaflık ve güven ortamının oluşturulması, şeklinde sıralayabiliriz (Sevinç ve Şahin 2013, s.200). Dünya çapındaki e-Devlet stratejileri, kamu hizmeti sunumunun verimliliğini, erişilebilirliğini ve etkinliğini geliştirme arzusuyla giderek artan bir şekilde devam etmektedir (Al-Mayahi ve Mansoor, 2012,

s.201). Elektronik devlet özünde geleneksel devletin devamı niteliğinde olmayıp, devletin yapısal ve zihinsel olarak dönüşümünü zorunlu kılan yeni bir anlayıştır (Delibaş ve Akgül, 2010:106). Bu nedenle e-Devlet kavramı, ulaşılabilecek bir amaçtan çok, sürekli gelişime açık aktif bir süreç olarak değerlendirilmesi gerekir (Fidan vd., 2016, s.8). Çünkü e-Devlet, bütünleşmiş stratejiyi, süreç, organizasyon ve teknolojiyi ifade eden bir kavramdır (Çukurçayır ve Ekşi, 2001, s.103).

Çalışma toplamda beş bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde çalışmanın genel çerçevesi özetlenerek e-Devlet yapısı ve gelişimi anlatılmıştır. İkinci bölümde Türkiye’de Maliye Bakanlığı’nın 1999 yılından beri çalıştığı bütün e-Vergi uygulamaların neler olduğu ve amaçlarına değinilmiştir. Üçüncü bölümde Türkiye’de mevcut olan e-Belge ve e-Defter uygulamalarını kapsamı ve hedefleri izah edilmeye çalışılmıştır. Dördüncü bölümde ise, e-Belge ve e-Defter uygulamalarındaki eksiklikler tartışılarak hem elektronik uygulamaların hem de mevcut sistemdeki işleyişin daha iyi yapılması adına çeşitli öneriler sunulmuştur. Beşinci sonuç bölümünde ise, mevcut yapı ve gelecekteki e-Belge ve e-Defter uygulamalarının nasıl olacağına dair genel bir değerlendirme yapılmıştır.

2. TÜRKİYE’DE E-VERGİ UYGULAMALARI

1990’lı yılların ilk yarısında dünyada başlayan teknolojideki gelişmeler Türkiye’yi de etkisini göstermiş ve devlet kurumlarımızın 1993 yılından beri yaptığı çeşitli projelerle e-Devlete geçiş süreci hızlanmıştır. 1999 yılında Maliye Bakanlığı’nın başlattığı İnternet Vergi Dairesi uygulamaları, kamu idarelerinin e-Devlet projeleri arasında en etkili ve en önemli adımlarından birisidir. Bakanlığın gerçekleştirdiği projelerden bazıları aşağıda verilmiştir (Hepaksaz ve Hayrullahoğlu, 2011, s.113-115; Şakar, 2011, s.71-72; Gelir İdaresi Başkanlığı, 2020, s.23-24; Memiş vd. 2019, s.479-481; Çarıkçı, 2018, s.123-124).

- 1) 1999 yılında kurulan Hukuk Bilişim Sistemi (HBS) ile Türk Hukuk Mevzuatının tüm normlarını, bazı Uluslararası Anayasa ve önemli tarihsel hukuk belgelerini güncel olarak kullanıcıların hizmetine sunulması,
- 2) Hazine davalarına ait evrak, dosya ve dava süreçlerinin takip, denetim ve dava hizmet kalitesini yükseltmeye yönelik olarak tasarlanan ve 2001 yılında çalışmalarına başlanılmış Merkez Erişimli Taşra Otomasyon Projesi (METOP),

- 3) Merkezde ve bütçe dairesi başkanlıklarında aktif olarak 2004 yılından beri kullanılan Bütçe Yönetim Enformasyon Sistemi (BYES),
- 4) Milli Emlak Genel Müdürlüğün internet sitesinde hazineye ait taşınmaz malların kira ve satış ilanları 2001'den beri anlık olarak yayınlanmakta olan Milli Emlak Otomasyon Projesi (MEOP),
- 5) Ülke çapında devletin giderlerini yapan ve gelirlerini toplayan 1457 saymanlığın tamamının günlük olarak izlenmesini sağlayan ve 2001 yılından beri faaliyette olan saymanlık otomasyon projesini (say2000i),
- 6) 2006 yılından beri uygulanan Vergi Kimlik Numarası Uygulaması Projesi,
- 7) Tahakkuk ve tahsilata bağlı gelirlerin %85'inin izlenebilir duruma getirildiği 1998-2001 yıllarını kapsayan VEDOP I projesi,
- 8) 2004-2006 yıllarını kapsayan VEDOP II projesi,
- 9) Elektronik Vergi Dairesi Otomasyonu (e-VDO), uygulamasını da kapsayan ve 2007 yılından beri uygulanan VEDOP III projesi,
- 10) 2015 de başlatılan ve 2018 de tüm vergi daireleri ve mal müdürlükleri gelir servisleri ile takdir komisyonu başkanlıkları kapsama alınmış olan Kurumsal Elektronik Belge Yönetim Sistemi (KEYS) ile bütünleşmiş bir şekilde çalışan Vergi Dairesi Başkanlığı projesi (e-VDB).

Mükelleflerin internet üzerinden vergi ile ilgili işlemlerini yapmalarını sağlayan ayrıca vergi dairesi fonksiyonlarının tümünü içine alarak bilgi işlem uygulamalarının bütün vergi dairelerine yaygınlaştırması sağlayan VEDOP projesi, Türkiye'deki e-dönüşüm sürecine büyük katkı sağlamıştır. Bakanlık tarafından e-Maliye uygulamalarının yapılandırılmasına yönelik gerçekleştirilen ve ayrıca doğru bilgiyi zamanında üretmek ve yönetime sunulmasını, etkin denetimin gerçekleştirilmesini, kurumlar arası bilgi ve uygulama değişiminin sağlanmasını, saydam ve etkin bir hizmet anlayışının benimsenmesini içeren (Allahverdi, 2012, s.173) VEDOP projelerinin kapsamı dahilinde veya bağımsız olarak hayata geçirilen birçok proje vardır. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın imzasının olduğu bu projeler şunlardır (Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporları, 1999-2021; Doğan, 2015, s.12-21; Beşel ve Çokgezer, 2015, s.15-21; Uğur ve Çütcü, 2009, s.10-14; Cenikli ve Şahin, 2013, s.39-48; Calayoğlu, 2019, s.146-152; Orkunoğlu, 2016, s.148-154)

Bakanlığın günümüze kadar yapmış olduğu projelerden bazılarını şu şekilde sayabiliriz; 1992 den beri uygulanan Nakil Vasıtaları Vergi Daireleri Otomasyon Projesi (MOTOP), 1995 tarihinde başlatılan 2001 tarihinden itibaren de bankacılık işlemlerinde de kullanılan Vergi Kimlik Numarası

Uygulaması, 1998 yılından itibaren birçok belgenin bilgisayar ortamında doldurulmasına izin veren Karakter Tanıma Teknolojisi (ICR), Vergi Dairesi İzleme Sistemi (VEDİS), 2005 yılında uygulamaya giren e-Tahsilat uygulamasına da öncülük eden Elektronik Banka Tahsilatları İşleme Projesi (EBTİS), Mükellef Sıralama Sistemi (Q-Matic), Genel Müdürlük Merkez Otomasyon Projesi (GEMOP), Vergi gelirlerinin toplanmasının etkinliği ve doğruluğunu sağlamak için gerçekleştirilen Gelirler Kontrolörleri Bilgi Sistemleri (GELKONT-BİS), Vergi İstihbarat Sistemi (VİMSİS), Elektronik Muhasebe Kayıt Arşiv Sisteminin (EMKAS), 2005 yılında çalışmaları başlanılan ve 2010 yılında hayata geçirilen kayıt dışı ekonomi ve vergi kaçakçılığı ile mücadele edilmesine yönelik Veri Ambarı Projesi (VERİA), 27 Haziran 2005 tarihinden itibaren uygulanan Vergi Denetmenleri Otomasyonu (VEDOS), günümüzde 41 beyanname ve bildirim alındığı ve 2005 yılında başlatılan e-Beyanname projesi, 25 Aralık 2007 tarihinde Ankara ili pilot bölge seçilerek faaliyetlerine başlanılan Vergi İletişim Merkezi (VİMER / 444 0 189), 2008 yılında çalışmalara başlanılan e-Haciz projesi, 2008 yılında hizmete alınan Elektronik Fatura Kayıt Sistemi (EFKS), 2009 yılında uygulamaya konulan Vergi Dairesi Başkanlığı / Defterdarlık Gelir Müdürlüğü Otomasyonu (DEFGEL) ve Merkezi Risk Analizi Ve Katmanlaştırma Projesi (MERAK), Elektronik Defter Projesinin (e-Defter) 2009 yılından itibaren çeşitli firmaların katılımıyla test edilmesine başlanılması, 2009 yılında başlatılan e-denetim projesi, 2010 yılında çalışmalarına başlanılan Cari Hesap Projesi ve Takdir Komisyonu Otomasyonu Projesi (TAKKOM), 16.01.2010 tarihinden itibaren Türkiye genelinde uygulanmaya başlanılan Özelge Otomasyon Sistemi (e-Özelge), 2010 yılından itibaren pilot firmalarla başlanılan e-fatura uygulaması, Veri Görselleştirme ve Analiz Sistemi (VEGAS), 2011 yılından itibaren uygulanan Bankalar Vergi Tahsilatı sistemi, Kısa Mesaj Bilgilendirme Servisi (KMBS - 1189), vergi bilincinin çocukluktan itibaren geliştirilmesi ve yerleştirilmesi amacıyla başlatılan VerGİBilir Projesi, 2013 yılında mükelleflerin hizmetine sunulan Mükellef Geri Bildirim Sistemi (MÜGEB), 2013 tarihi itibarıyla uygulamaya başlanılan Doküman Yönetimi İş Akış Sistemi (DYİAS), 2013'de pilot çalışmalarına başlanılan Elektronik Yoklama Sistemi Projesi ve Dava Takip Uygulaması (DATAP), Başkanlığın bünyesindeki Merkezi Sorgulamalar (VDINTRA) altında 07/01/2013 tarihinde kullanıma açılmış olan Haciz İhbarnamesi Takip Programı (HİTAP 89), 30/12/2013'den itibaren e-arşiv uygulaması, 15/05/2014 tarihi itibarıyla

tüm Türkiye’de uygulamaya geçirilen KDV İade Takip Sistemi, KDV İadesi Risk Analiz (KDVİRA) Sistemi, KDV İadesi Makro Analiz Raporu (MAR), Sahte Belge Risk Analiz Programı (SARP), e-Teftiş olarak adlandırılan Vergi Daireleri Denetim Bilgi Sistemi (VEDEBİS), 2016 tarihinden itibaren başlanılan e-Tebligat uygulaması, 2018’de Bandrollü Ürün İzleme Sistemi (BUİS) uygulaması ve 2015 yılında başlatılan GİB Mobil uygulaması daha sonra 2018 yılı içerisinde GİB İnteraktif Vergi Dairesinin Mobil uygulamasına dahil edilmesi ve ayrıca Bakanlık vergi dairesi otomasyonu (e-VDO) genel çatısı altında, e-vergi levhası, e-borç sorgulama, e-posta ile bilgilendirme, e-pos satış sorgulama, e-uyum, e-yoklama, e-belge yönetimi ve e-kayıt (sicil) gibi birçok elektronik uygulamayı da hayata geçirmiştir. 01/09/2019 tarihinden itibaren de Gelir İdaresi Başkanlığı Güvenli Mobil Ödeme ve Elektronik Belge Yönetim Sistemini uygulamaya koymuştur.

Yukarıda sayılan projelere Türkiye’de hem tüm kamu kurumları hem de gelir idaresi başkanlığı açısından bakıldığında en önemli e-Devlet uygulamalarını kapsamaktadır. Gelir İdaresi Başkanlığı’nca (GİB) yapılan bu projeler, sadece tek bir kuruma bağlı olmaksızın diğer kurum ve kuruluşlar arası (Sayıştay Başkanlığı, Bilişim Teknolojileri Kurumu, Karayolları Genel Müdürlüğü, Muhasebat Genel Müdürlüğü, Milli Emlak Genel Müdürlüğü, Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı, Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü, Bankalar, Gümrük Daireleri vs.) network ağ oluşumunu gerçekleştirerek bilgi ve belge değişimine imkân vermesi ve ayrıca vatandaşlara veya mükelleflere direkt bağlantı kurması açısından da bakıldığında kurum, e-Devlet felsefesi açısından oldukça başarılıdır (Cenikli ve Şahin, 2013, s.40; Gelir İdaresi Başkanlığı, 2016, s.87-88).

3. TÜRKİYE’DE ELEKTRONİK E-BELGE UYGULAMALARI

Elektronik dönüşüm Türkiye Projesinin amaçları ve uygulama esasları ilk defa 58’inci hükümet tarafından 27 Şubat 2003 tarihinde yayınlanan 2003/12 sayılı başbakanlık genelgesi ile belirlenmiş olup projenin sorumluluğu da Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı’na verilmiştir (Öz ve Bozdoğan, 2012:74). Elektronik dönüşüm sürecinin birçok ülkeden çok daha önce başlatmış olan ülkemizde, muhasebe uygulamaları ile ilgili işlemlerde elektronik dönüşümün sağlanabilmesi için VUK’un 242’inci maddesine göre de yetki, Maliye Bakanlığı’na verilmiştir (Karasioğlu ve Garip, 2019, s.434). Böylece, bilgi ve iletişim teknolojilerinin de gelişmesi ile birlikte ticari

süreçlerde kullanılan birçok belgenin, kâğıt ortamından elektronik ortama dönüşüm çalışmaları başlatılmıştır (Kefe ve Kanarığ, 2019, s.167). Ancak söz konusu bu çalışmalar, yeni bir muhasebe sistemi ortaya koymak yerine mevcut sistemin elektronik ortama aktarılması şeklinde gerçekleştirilmiştir (Güney ve Özyiğit, 2015, s.290). Bu sürecin sonunda, vergi daireleri otomasyonu sağlanarak, evrak girişinden başlayarak sicil, tahakkuk, tahsilat, düzeltme, tarhiyat, takip ve iade, gibi vergi dairesinin bütün işlemlerinin internet ortamında yapılmasına çalışılmış ve uygulamada kullanılan defter, belge ve çeşitli raporların bilgisayar yardımı ile hazırlanabilmesinin önü açılmıştır (Beşel ve Çokgezer, 2015, s.14). Bu e-dönüşümün ilk adımı ise, 2004 yılındaki uygulamaya konulan e-Beyanname'dir.

3.1.Elektronik Beyanname (e-Beyanname)

Elektronik mükellef projesinin başlangıç noktasını oluşturan e-Beyanname, 5228 sayılı Kanun'un 8'inci maddesinde ve Vergi Usul Kanunu (VUK)'un 257'inci maddesinin 4 no'lu bendinde yapılan değişikliklerle yürürlüğe girmiştir. Ekim 2004'den beri de beyannamelerin elektronik ortamda gönderilmesi uygulamasına başlanılmıştır (Ay, 2006, s.72). Sekiz çeşit beyanname ile başlanan projeye, 2009'da 30 adet, Ocak 2015 itibarıyla 41 adet beyannamenin elektronik beyanname sisteminden alınması ile devam edilmektedir (GİB Faaliyet Raporu, 2015, s.68).

3.2.Elektronik Fatura (e-Fatura)

Kâğıt fatura ile aynı hukuki niteliklere sahip olan e-Fatura projesi, 397 sıra No.lu VUK Genel Tebliğin yayını ile birlikte mükelleflerin hizmetine sunulmuştur (Kefe ve Kanarığ, 2019, s.166). Elektronik ortamda oluşan bu faturalar; bilgisayar ve donanımlarında saklanabildiğinden kâğıt faturaya göre arşivleme maliyetlerini azaltıcı etkisinin yanı sıra kâğıt fatura ile ilgili baskı ve sarf malzemesi giderlerinin ortadan kalkmasına, hatalı girişler anında düzeltilmesinden dolayı fatura iptallerinin önüne geçilmesine, hatalı işlem sırasında anında müdahale imkânının olması ve alıcı ile satıcı arasında güven ortamı oluşturarak faturadan dolayı oluşan sorunların azaltılmasına da imkân sağlamaktadır (Gökçen ve Özdemir, 2016, s.145-146; Yanık ve Karadağ, 2013, s.136). Elektronik fatura uygulamasının hedefi, sahte ve yanıltıcı belge niteliğinde düzenlenen faturaların önlenmesi ve bunun sonucu olarakta vergi kaçakçılığının ve kayıplarının önlenmesidir. Ayrıca, idare tarafından yapılan inceleme ve denetimlerde de zaman tasarrufu sağlanarak hem emeğin

verimliliği hem de idarenin etkinliğinin artması da hedeflenmektedir (Acar ve Öksüz, 2013, s.80). 10.10.2021 tarihi itibarıyla Mali Mühür Sertifika temin işlemlerini tamamlayarak e-Fatura uygulamasını kullananların sayısı toplam 503.960 kullanıcıdır. Tablo 1’de, yıllar itibarıyla e-Fatura uygulamasına ait bilgiler verilmiştir.

Tablo 1. Yıllar Göre Elektronik Fatura Uygulamasına Ait Bilgiler

Yıllar	Elektronik Fatura Uygulamasından Yararlanan Mükellef Sayısı (Adet)	Düzenlenen Elektronik Fatura Sayısı (Adet)	Fatura Tutarı (TL)
2010	114	8.275	146.108.422
2011	3.024	312.532	5.406.011.606
2012	3.182	874.710	15.218.034.821
2013	16.270	2.118.001	48.654.104.462
2014	19.375	72.463.951	1.127.236.091.091
2015	46.800	113.713.039	1.180.957.808.191
2016	61.013	163.456.644	1.974.549.748.742
2017	72.036	177.485.032	2.637.574.673.267
2018	88.837	220.286.825	3.651.595.777.267
2019	187.597	241.232.989	4.825.522.880.839
2020	332.400	366.655.334	9.936.847.336.196

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporları, 2010-2021

3.3. Elektronik Defter (e-Defter)

Vergi Usul Kanunu’nun mükerrer Madde 242’nin 2’inci fıkrasında e-Defter, “şekil hükümlerinden bağımsız olarak bu Kanuna göre tutulması zorunlu olan defterlerde yer alması gereken bilgileri kapsayan elektronik kayıtlar bütünüdür” şeklinde tanımlanmıştır. Elektronik Defterin kâğıt ortamında tutulan defterlerden tek farkı tasdik işlemlerinin noter tarafından yapılması yerine Bakanlıktan alınan beratlar ile elektronik ortamda yapılmasıdır (Gelir İdaresi Başkanlığı, 2021, s.94). Elektronik defterle ilgili olarak defter bazında tek tek düzenlemeler yapılmamıştır. Şayet yapılan düzenlemeler defter bazında olsa idi, o zaman birinci sınıf tüccarların tutmakla yükümlü olduğu her bir defter için ayrı ayrı tanımlama ve düzenlemenin kanunda yer alması gerekirdi. Oysa kanun defterlerin çeşidinden ziyade, içerdiği bilgi, veri bütünlüğü, güvenliği ve istenildiğinde orijinal olduğunun doğrulanabilirliği ile ilgilenmiştir (Gülten, 2018, s.6). 10.10.2021 tarihi itibarıyla e-Defter

uygulamasını kullananların sayısı toplam 207.713 kullanıcıdır. 1 sıra No.lu elektronik defter genel tebliği ile yürürlüğe giren e-Defter uygulamasından, yıllar itibarıyla yararlanan mükelleflerin sayısı Tablo 2’de yer almaktadır.

Tablo 2. Yıllar Göre Diğer E-Defter Uygulamasından Yararlanan Mükellefler

Yıllar	E-Defter Uygulamasından Yararlanan Mükellef Sayısı	Yıllar	E-Defter Uygulamasından Yararlanan Mükellef Sayısı
2012	28	2017	70.495
2013	47	2018	86.901
2014	18.500	2019	122.396
2015	45.321	2020	203.410
2016	59.451		

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporları, 2012-2021

3.4. Elektronik Arşiv (e-Arşiv)

Bu uygulama; e-Fatura uygulamasından farklı olarak karşı taraf e-Arşiv kullanıcısı olsun veya olmasın mükelleflerin tüm gelir faturalarını elektronik ortamda düzenlenebilmesi amacıyla uygulamaya konulmuş bir sistemdir (Gülten, 2018, s.122). Faturanın elektronik ortamda düzenlenmesi, alıcısına iletilmesi, çok sayıda belge üreten ve ürettikleri belgelerin ikinci nüshalarını elektronik ortamda muhafaza edilmesine ve ilgili merciler tarafından istenilen faturaların sistem üzerinden temin edilmesine imkân tanıyan e-Arşiv uygulaması, 30.12.2013 tarihli Resmî Gazetede yayınlanan 433 seri no’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile yürürlüğe girmiştir (Orkunoğlu, 2016, s.149; Elçin vd., 2018, s.20). 10.10.2021 tarihi itibarıyla e-Defter uygulamasını kullananların sayısı toplam 446.755 kullanıcıdır. Tablo 3’de, yıllar itibarıyla e-Arşiv uygulamasına ait bilgiler verilmiştir.

3.5. Elektronik İrsaliye (e-İrsaliye)

213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 230’uncu maddesinin beşinci bendine göre kâğıt ortamda düzenlenmekte olan “sevk irsaliyesi” belgesinin, yardımcı belge olarak fatura ile birlikte elektronik belge olarak elektronik ortamda düzenlenmesi ilişkin bilgi, ilk olarak Kasım 2016’da Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından kılavuzlara dahil edilmiştir (Tektüfekçi, 2017, s.79). 2017 yılından itibaren uygulamaya geçilen e-İrsaliye düzenlenmesinde yayınlanan 509 sıra

No.lu Vergi Usul Kanunu Genel tebliği ile birçok mükellefin 01.07.2020 tarihinden itibaren e-İrsaliye kullanması zorunlu hale getirilmiştir. 10.10.2021 tarihi itibarıyla e-İrsaliye uygulamasını kullananların sayısı toplam 107.486 kullanıcıdır. Yıllar itibarıyla e-İrsaliye uygulamasına ait bilgiler Tablo 4’de verilmiştir.

Tablo 3. Yıllar Göre Elektronik Arşiv Uygulamasına Ait Bilgiler

Yıllar	Elektronik Arşiv Uygulamasından Yararlanan Toplam Mükellef Sayısı (Adet)	Düzenlenen Fatura Sayısı (Adet)	Yıllar	Elektronik Arşiv Uygulamasından Yararlanan Toplam Mükellef Sayısı (Adet)	Düzenlenen Fatura Sayısı (Adet)
2011	6	946.486.796	2016	6.161	1.043.384.973
2012	6	979.993.695	2017	11.306	1.236.469.920
2013	6	975.754.192	2018	24.030	1.709.500.104
2014	17	1.038.320.533	2019	155.050	2.341.192.585
2015	1.915	594.842.313	2020	321.700	2.873.142.411

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporları, 2010-2021

3.6.Elektronik Serbest Meslek Makbuzu (e-SMM)

Serbest meslek mensuplarının faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları için düzenlenen e-SMM, elektronik ortamda oluşturulması, muhafazası, ibrazı ve raporlamasını kapsayan bir uygulamadır (Deniz ve Güngör, 2020, s.624-625). 487 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği ile 2018 yılından ilk defa uygulanmaya başlayan e-SMM, 509 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği ile, 01.06.2020 tarihinden itibaren zorunlu olarak uygulanması esası getirilmiştir. 10.10.2021 tarihi itibarıyla e-SMM uygulamasını kullananların sayısı toplam 218.564 kullanıcıdır. Yıllar itibarıyla e-SMM uygulamasına ait bilgiler Tablo 4’de verilmiştir.

3.7.Elektronik Bilet (e-Bilet) ve Elektronik Yolcu Listesi (e-Yolcu Listesi)

Elektronik fatura uygulaması ile bağlantılı diğer bir uygulama ise e-bilet uygulaması 415 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile uygulanmaya başlamıştır. Daha sonra 509 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde, şehirlerarası tarifeli yolcu taşımacılığı faaliyetiyle işgal eden (D1) yetki belgeli işletmelerin e-Bilet uygulamasına geçmeleri 2021 yılından itibaren zorunlu olduğu belirtilirken aynı tebliğde, kara, deniz ve hava yolu yolcu biletleri ile sinema, tiyatro, spor müsabakası vb. etkinliklere

ait biletlerin e-Bilet olarak düzenlenmesi ve yolcu listelerinin de elektronik ortamda düzenlenebilmesi hükmü getirilmiştir (Deniz ve Güngör, 2020, s.625). Tebliğde ayrıca, 01.07.2020 tarihinden itibaren de yerli ve yabancı film gösteriminde bulunan sinema işletmeleri e-Bilet uygulamasına geçmelerinin zorunlu olduğu belirtilmiştir. Yıllar itibariyle e-Bilet uygulamasına ait bilgiler Tablo 4’de verilmiştir.

Tablo 4. Yıllar Göre Diğer E-Belge Uygulamalarına Ait Bilgiler

Yıllar	E- İrsaliye Uygulamasından Yararlanan Mükellef Sayısı	E- Serbest Meslek Makbuzundan Yararlanan Mükellef Sayısı	E-Bilet uygulamasından yararlanan mükellef sayısı (Adet)
2018	311		28
2019	10.419	9.168	33
2020	93.453	196.194	189

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporları, 2018-2021

3.8.Elektronik Müstahsil Makbuzu (e-MM)

487 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği’nde; e-müstahsil makbuzu uygulamasının zorunlu olmayıp sadece e-Fatura uygulamasından yararlanma iznine sahip olanlar ile e-İrsaliye uygulaması için gerekli hazırlıklarını tamamlamış veya başvuruyu yapan mükellefler, istemeleri halinde 01.01.2018 tarihinden itibaren faydalanabilecekleri belirtilmiştir. Daha sonra çıkan 509 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği ile birlikte; Hal Kayıt Sistemine bildirim yapma yükümlülüğü bulunan ve komisyoncu veya tüccar olarak sebze ve meyve ticareti yapan mükellefler 01.01.2020 tarihi itibariyle ve ayrıca e-Fatura uygulamasına geçiş faaliyetleri gereği aynı zamanda müstahsil makbuzu düzenlemek zorunda olanlar da 01.07.2020 tarihinde e-MM uygulamasına geçmişlerdir. Vergi Usul Kanunu’nun 235’inci maddesinde belirtilen kâğıt ortamdaki “Müstahsil Makbuzu” belgeleri ile aynı hukuki niteliklere sahip olan e-MM’nin 10.10.2021 tarihi itibariyle 30.771 adet kullanıcısı bulunmaktadır.

3.9.Defter Beyan Sistemi

Bilanço esasına tabi olmayan sadece ikinci sınıf defter tutan mükelleflerin kayıtlarını elektronik ortamda tutmaları için “Defter Beyan Sistemi”, 486 Sayılı Vergi Usul Kanunu’nun genel tebliği ile uygulamaya konulmuştur. Elektronik işletme defteri, e-Çiftçi İşletme Defteri, e-Serbest Meslek Kazanç

Defteri, e-Amortisman Defteri, e-Envanter Defteri, e-Damga Vergisi Defteri, e-Ambar Defteri, e-Bitim İşleri Defteri bu sistemde tutulacak olan defterlerdir. Bu sistemden üretilebilecek belgeler ise; e-Fatura ve fatura yerine geçen vesikalar, e-SMM, e-MM, e-Gider Pusulası ve e-İrsaliyesi gibi belgelerdir (Gülten, 2018, s.45-46).

Diğer e-uygulamalarda olduğu gibi Defter Beyan Sistemi uygulaması ile; tüm mali belgelerde standart bir formatın oluşturulması, vergisel ve ticari işlemlerin elektronik ortamda kayıt altına alınması, Mükelleflerin vergi kanunlarına uyumunun artırılması, kayıtlardan hareketle defter ve beyannamelerin elektronik olarak oluşturulması, analiz ve raporlamanın yapılması ve muhafaza edilmesi, elektronik ortamda denetim altyapısını oluşturulması ve bu sayede yükümlülüklerle ilişkin bürokratik işlemlerin ve uyum maliyetlerinin azaltılması, kağıt, defter ve belge kullanımından kaynaklanan maliyetleri en aza indirilmesi, kayıt dışı ekonomi ile etkin bir şekilde mücadele edilmesi ve vergiye gönüllü uyum seviyelerinin artırılmasını sağlayan bir sistem oluşturulması amaçlanmaktadır (Gelir İdaresi Başkanlığı, 2021, s.99; Kurtcebe ve Utku, 2020, s.78).

Yukarıda sayılan e-belgelerin yanı sıra sigorta, emeklilik ve reasürans şirketleri ile sigorta ve emeklilik araçlarınınca elektronik ortamda düzenlenecek E-Sigorta Poliçesi, Döviz alım ve satım faaliyetinde bulunan yetkili müesseseler tarafından elektronik ortamda düzenlenecek E-Döviz Alım-Satım Belgesi, lokanta, kafeterya, pastane, gazino vs. gibi hizmet işletmelerinde uygulanacak olan e-Adisyon ve 509 No.lu V.U.K. Genel Tebliğinde belirtilen şartlara uygun olarak elektronik ortamda oluşturulacak banka dekontu uygulaması olan E-Dekont 'un ne zaman mükellefler tarafından uygulanacağına dair yetki Gelir İdaresi Başkanlığı verilmiştir (Kurtcebe ve Utku, 2020, s.78).

4. ELEKTRONİK BELGE VE E-DEFTER UYGULAMALARINDAKİ EKSİKLİKLER VE ÖNERİLER

Her geçen gün Gelir İdaresi Başkanlığı e-Belge uygulamalarının kapsamını geliştirmekte ve yapılan mevzuat düzenlemeleri ile de mükelleflerini sayısını arttırmaktadır. Artan bu kullanıcı sayılarından dolayı uygulamada bazı sorunlar ve belirsizlikler de gözlemlenmektedir. Ortaya çıkan bu sorunları hem kullanıcılar hem de idare taraf olarak ikiye ayırabiliriz. Kullanıcılar tarafından oluşan sorunların başında daha çok kendi imkansızlıkları yatmakta olduğu söylenebilir. Bu sorunlar genelde, yeterli teknolojik alt yapının ve yetişmiş

elemanın olmayışı ya da kullandıkları programlarda görülen yetersizlikler veya eğitim eksikleri olarak sıralanabilir. Kullanıcıların bu gibi sorunları maliyetle ilgisi olsa da zamanla aşılamayacak sorunlar gibi düşünülmemelidir (Karasioğlu ve Garip, 2019, s.437). İdare açısından olaya bakıldığında ise, e-Belge kapsamında çok hızlı sürede değişen mevzuat uygulamalarının yarattığı sorunun, en başta geldiğini söyleyebiliriz. Kamu uygulamalarında, önce kanunlar sonra tüzükler, yönetmelikler yönerge, tebliğler ve genelge olarak sıralanması bir hukuk düzeninin norm hiyerarşisi olarak karşımıza çıkmaktadır. Ancak e-Belge ve e-Defter uygulamalarında durum biraz farklılık göstermektedir. Yeni bir e-Belge uygulamasına ait sürecin önce duyurularla bir sonraki adımın kılavuzlarla sonraki adım tebliğlerle ve son olarak kanunlarla düzenlenmesi birçok kullanıcının uygulama, mevzuat ve cezai hükümler arasında kalmasına neden olmuş ve olmaktadır.

2010 yılından beri kullanılmakta olan e-Fatura uygulamasında kullanıcılar ve mevzuat açısından herhangi bir sorun gözlenmemiştir. Ancak faturaların oluşturulma tarihi ile ilgili farklı bir bakış açısı öne sürülebilir. Bilindiği üzere önceleri 7 gün içinde fatura oluşturma süresi 1985 yılında 10 güne çıkartılsa da 2003 yılında tekrardan 7 güne indirilmiştir. Sistemde geriye doğru fatura düzenlenmesini engelleyen bir durum olmamasına karşın sistem, ne zaman fatura düzenlendiğini gün ve saat olarak zaten kayda almaktadır. Fatura mevzuatta belirtilen gün sınırlarının dışında da oluşturulsa, verginin zamanında beyan edilmesi, vergi kaybının önlenmesi ve vergi dönemlerinde fatura ile ilgili bu bilgilerin mali tablolara aktarımının yapıyor olması aslında, mükellefin vergiye tam uyum eylemini gerçekleştiriyor şeklinde de yorumlanabilmelidir. Bu kapsam dahilinde buradaki sorun, acaba gün sınırlarının dışında da fatura düzenlense bile, idarenin bu konudaki tutumunun biraz olsun esnetebilme imkanının olup olmadığıdır.

Elektronik fatura uygulamasının sorunsuz olarak işleminin yanı sıra aynı görüşü e-Defter uygulamaları için söylemek doğru olmayabilir. Vergi Usul Kanunu'nda muhasebe ile ilgili defterlerde nasıl kayıt yapılacağı dair belirtilen ilgili maddelerin bazıları e-Defter uygulaması ile örtüşürken bazı maddeleri ise bu uygulama ile ters düşmektedir. Elektronik defter uygulamasının mevzuatla uyumu konusunda örnek verecek olursak; VUK'un 217'inci maddesinde yevmiye defteri maddelerinde yapılan yanlışlar ancak muhasebe kaidelerine göre düzeltilebileceği açıklanmıştır. Her ay alınan beratlar ile e-Defter uygulamasında geriye dönük kayıtların değiştirilmesi mümkün

değildir. Yine aynı kanunun 218'inci maddesinde satırların boş bırakılmasının ve atlanmasını açıklar. Bu maddenin e-Defter uygulamasında ise; bir aya ait berat alındıktan sonra o döneme ait olarak araya satır ekleme veya geriye dönük kayıt yapmak ve ayrıca o dönemin kayıtlarının sırası veya yevmiye numaralarının değiştirilmesi mümkün değildir. Kanunun yine aynı maddesinde defterlerde sayfa koparılmayacağı ve yırtılmayacağı hükme bağlanmıştır. Bu durum e-Defter uygulamasında zaten imkansızdır. VUK'un 219'uncu maddesi defterlere kayıtların 10 gün içerisinde yapılmasını belirtmektedir. Elektronik defter uygulamasında hesap döneminin ilk ayının beratının alınması ile açılış onayının başlanacağını fakat berat yükleme süresinin ise, ilgili olduğu ayı takip eden üçüncü ayın son gününe kadar olduğu belirtmektedir. Bu durum ocak ayına ait kayıtların 30 Nisan'da yapılabileceği anlamını da taşımaktadır. Her ne kadar berat yükleme süresi, ile ilgili açıklama "e-defter.gov.tr"de açıklanmış da olsa, VUK'un 219'uncu maddesindeki konuyla ilgili düzenlemelerin tekrardan gözden geçirilmesi faydalı olacaktır.

VUK'un 183'üncü maddesinde yevmiye defterinde yapılacak kayıtların tarih sırası ile ve maddeler halinde tertipli olarak yazılması gerektiği belirtilmiştir. Elektronik defter öncesi kâğıt ortamında birden çok belgenin tek bir yevmiye maddesinde yazılmasının imkânı vardı. Fakat e-Defter uygulamasında böyle bir durum söz konusu değildir. Uygulamada her belge için tek bir yevmiye kaydına ve tarih sırasına göre kayıt altına alınmaktadır. Bu durum muhasebe iş yükünü gereksiz yere artırarak zaman kaybına neden olsa da mevzuata uygunluk açısından önemlidir. Ancak, Gelir Dairesi Başkanlığı birden fazla faturayı aynı yevmiye kaydında yapılması ile ilgili olarak Mayıs 2021'de e-Defter Uygulama Kılavuzu V 1.8'de yaptığı düzenleme ile bir yandan kullanıcılara yardımcı olurken bir yandan da mevzuatta esneklik göstermiştir. Yapılan düzenlemede; "...Bilindiği üzere e-Defter uygulamasında faturaların, "18. Belge Tipi" başlığında açıklandığı gibi her bir fatura ayrı bir yevmiye maddesinde olacak şekilde kaydedilmesi gerekmektedir. Ancak e-Arşiv kullanıcısı olmak şartıyla abonelik esasına göre çalışan firmalar ve kargo şirketleri (ile yazılı talep üzerine Başkanlıkça uygun görülen sektörlerde faaliyet gösteren mükellefler) e-Defter uygulaması ile ilgili belirlenmiş olan diğer düzenlemelere uymak koşulu ile birden fazla faturayı kapsayacak şekilde yevmiye kaydı düzenleyebileceklerdir. Bu şekilde yapılan kayıta belge tipi "other", belge açıklaması "e-Arşiv fatura icmalı" olacaktır ve bu icmalin numarası ve tarih bilgisinin de yevmiye maddesinde gösterilmesi

zorunludur. Ayrıca, bu icmalin e-Arşiv raporu formatında ve aynı içerikte olması ayrıca mali mühür ya da elektronik imza ile imzalanarak elektronik ortamda muhafaza edilmesi zorunludur. Bununla birlikte, muhasebe kaydına konu edilecek faturaların aynı mahiyette olacak şekilde gruplandırılması (Örneğin Mal ve Hizmet Satış Faturaları, Mal ve Hizmet Alış Faturaları, Genel Gider Faturaları, vb. şekilde gruplandırılması) en fazla 10’ar günlük muhasebe kayıt periyodunun dikkate alınması, en fazla 50 adet faturaya yer verilmesi ve her bir faturanın ait olduğu hesabın altında ayrı ayrı gözükecek şekilde belgenin türü, tarihi ve numarasına yer verilmesi kaydıyla, bir yevmiye maddesi içinde kaydedilmesi mümkün bulunmaktadır...” denilmiştir.

Elektronik defter sisteminde yapılan birçok düzenlemeler gereksiz pek çok detay içermektedir. Bu durum hem uygulamayı güçleştirirken hem de mükellefler için zaman kaybına neden olabilmektedir. Örneğin, bir ödeme işleminde yapılan kayıt sırasında kullanılan hesap numaraları ile ödemenin hangi hesaptan yapıldığı anlaşılmış olmakla birlikte uygulamada ödeme türünün de e-Defter kayıtlarında yer alması istenmektedir. Elektronik defter kayıtlarında bir diğer konuda belge tipidir. Gelir İdaresi Başkanlığı’nın yayımlandığı kılavuzda belgeler sıra ile; “Çek, Fatura, Müşteri Sipariş Belgesi, Satıcı Sipariş Belgesi, Senet, Navlun, Makbuz ve Diğer” olarak belirtilmiştir. Bu belge sıralamasında yazılan müşteri ve satıcı sipariş belgelerinin ülkemizde ne sıklıkta kullanıldığının yanı sıra bu belgeler, Vergi Usul Kanunu’nun herhangi bir maddesinde de yer almamaktadır. Bir diğer unsur ise, mevzuatımızda Serbest Meslek Makbuzunun fatura yerine geçen bir belge olarak tanımlanmasına rağmen, bu belge e-Defter sisteminde “Diğer” belge tipi olarak tanımlanmış olmasıdır. Bu gibi belge sıralamasında oluşan hataların nedeninin mevcut yazılımın yurt dışı orijinli olmasından kaynaklandığını söyleyebiliriz.

Bir diğer konu ise, e-Defter tutan bir şirket tür değiştirdiğinde veya yeni kuruluş şekliyle bölündüğünde o şirket e-Defter uygulamasına devam etmek zorundadır. Bu durum 19/10/2019 tarihinde Resmî Gazetede’nin 30923 no ile yayımlanan “3 Sıra No’lu Elektronik Defter Genel Tebliği (Sıra No: 1)’nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ”nin 3.2.5. bölümünde belirtilmiştir. Diğer taraftan Türk Ticaret Kanunu’nun (TTK) 68’inci maddesinin 3’üncü fıkrasında yer alan “(Ek cümle: 15/2/2018- 7099/22 md.) Ancak anonim ve limited şirketlerin ticaret siciline tescili sırasında defterlerin açılış onayları ticaret sicili müdürlükleri tarafından yapılır” ifadesi sonucunda ticaret sicil

müdürlükleri kâğıt ortamında tutulan defterlerin açılışını tasdiklemektedirler. Yeni şirket için e-Defter uygulamasına da başvuran mükellef, aynı anda hem kâğıt deftere hem de e-Deftere sahip olduğundan çift defter tutuyormuş gibi bir ortam oluşmaktadır. TTK'nın 68'inci maddesine eklenen ek cümlenin 15/02/2018 tarihinde, 3 sıra no'lu Tebliğ'in ise 19/10/2019 tarihinde yayınlanmış olması bu duruma sebebiyet vermiş olabilir. Vergi Usul Kanunu kapsamında yayınlanan e-Defter Genel Tebliğ ile Türk Ticaret Kanunu arasındaki bu uyumsuzluk durumunun Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) tarafından tekrardan gözden geçirilmesi ve böylece mükellefin çift deftere sahip olma uygulamasının önüne geçilmesinde fayda vardır.

Uygulamadaki mükelleflerin veya muhasebe meslek mensuplarının mevcut programları kullanımı açısından yapılan bir diğer tespit ise, iki farklı uygulamanın yani e-Defter ve defter beyan sisteminin varlığıdır. Birçok muhasebe meslek mensubunun ikinci sınıf mükelleflerle çalışmasından dolayı defter beyan sistemini kullanmaktadırlar. Sistemin izin verdiği ölçüde şayet defter beyan sisteminin alt yapısı ve programlar yeniden dizayn edilerek e-Defter uygulamaları da defter beyan sistemine eklenebilirse, iki farklı program kullanımı yerine tek bir program kullanarak hem işlemlerin azalması hem de zamandan tasarruf sağlanabilir.

Sistemdeki mevcut diğer sorunlardan bazıları da şu şekilde özetleyebiliriz; 3568 sayılı meslek yasasına göre yeminli mali müşavirlerin (YMM) defter tutmaları yasak olmasına rağmen, e-Defter sisteminde YMM'lerin e-Defter tutmasını önleyecek bir kontrol mekanizmasının olmayışı, Bakanlık bilgisayar yazılım firmalarına özel entegratörlük ve "saklama" hizmeti yetkisi vermiş olmasına rağmen, bu konulardaki sorumlulukları ise, bu firmalardan hizmet alacak olan mükelleflere ait olması ve son olarak e-Defter uygulamasında özel hesap dönemlerine dair herhangi bir uygulamanın olmayışını söyleyebiliriz.

Sistemde bazı pürüzler, sorunlar ve kanunla uyumsuzluklar söz konusu olsa da son 10 yılda Bakanlığın yapmış olduğu çalışmalar göz önüne alındığında bu durumun ve diğer sakıncaların zamanla düzeleceğini düşünmekteyiz. Son dönemde yaşanan bazı gelişmeler ise bu düşüncemizi daha da kuvvetlendirmektedir. Örneğin; Bir denetim veya inceleme sırasında Bakanlık, mükelleflerden bilgi istemeden bilgisayar ortamında mükelleflerin tüm kayıtlarını doğrudan görememekteydi. Bunun nedeni ise, e-Defter sisteminde mükelleflerin yaptığı kayıtların sisteme yüklenememesiydi. Bu durumda idare, mükelleflerden GİB onaylı beratla birlikte e-Defterlerin

elektronik ortamda ibraz edilmesini istemekteydi. Ancak, 01.01.2020 tarihinden itibaren defter beratlarının yanı sıra defterlerde GİB'in e-Defter saklama alanına yüklenmeye başlanılmış olması ile birlikte bu sorun da ortadan kalkmıştır. Defterlerin ikinci nüshalarının zipli bir şekilde GİB'e gönderilmesi uygulamasının asıl nedeni bir inceleme sırasında mükelleflerin çalınma, yangın ve bilgisayarlarının hacklenmesi gibi çeşitli mazeretler bildirerek defterlerin ibraz edilmemesinin önüne geçilmesidir. Bu saklanan ikinci nüshaların henüz nasıl inceleneceğine dair mevzuatta bir bilgi olmamasına karşın, şüphesiz ki incelenmesi sırasında GİB, mevcut mevzuatta belirtilen denetim ve inceleme prosedürlerini uygulayacaktır. Fakat defter beyan sisteminde, inceleme ve saklama konularındaki uygulama ise farklılık arz etmektedir. İki defter uygulamasında yaşanan bu farklı sürecin tekrardan gözden geçirilmesi ve mevzuattaki bu konu ile ilgili boşlukların giderilmesi hem mükellefler hem de sistemin güvenilirliği ve inandırıcılığı açısından önemlidir.

Bir diğer örnek ise: Çıkarılan tebliğlerde genelde e-Belge veya e-Defter uygulamalarına temmuz ayında geçilmekteydi. Bu durumda, o yılın ilk altı ayında tutulan defterlerin ne olacağına dair bir açıklama olmadığından mükellefler açısından sıkıntılı bir durum oluşmaktaydı. Ancak son yapılan düzenlemelerle birlikte, e-Deftere yıl içerisinde ihtiyari olarak geçiş mümkün olabilmektedir. Yapılan değişiklikle; 5.000.000 TL ciro aşılması halinde, ilgili yılın beyannamesinin verildiği yılı takip eden yılbaşından itibaren e-Deftere geçiş zorunlu hale getirilmiştir. Diğer bir deyişle, yapılan bu düzenleme ile birlikte e-Defter uygulamasına geçişlerinin büyük çoğunluğu yılbaşında gerçekleşmektedir. Bu konuda verilebilecek bir diğer örnekte; Vergi Usul Kanunu'nun 216'ncı maddesi "Bilumum defterlerde hesaplar kapatılıncaya kadar toplamlar geçici olarak kurşun kalemi ile yapılabilir" denmektedir. Elektronik defter uygulamasında, berat alındıktan sonra toplamaların değiştirilmesi mümkün değildir. Ancak toplamalar, e-Defterde bilgisayar yardımı ile alındığında toplama hatasının olması imkânsız gibi dursa da uygulamada yakın zamana kadar yevmiye defteri toplamalarının gösterilmemesi bir eksiklik olarak değerlendirilmekteydi. Bakanlığın yapmış olduğu çalışmalar sonucunda artık, yevmiye defterinin ay sonu toplamaları da görülebilmektedir.

Mevcut eksik veya hataların Gelir İdaresi Başkanlığı'nca zaman içerisinde düzeltilmesine dair verilebilecek son bir örnekte e-Defter uygulamalarında tüzel kişiler için mali mühür, gerçek kişiler için elektronik imza zorunluluğu

olması ile ilgilidir. Kanun koyucu, defter tutma zorunluluğunun mükellefler tarafından yapılan bir işlem gibi hareket etmesinden dolayı yasaları da ona göre düzenlemektedir. Oysa ki defter tutma işleminde yetki mali müşavirlerdedir. Bir mali müşavir bir ay içinde onlarca işlemi (beyanname tahakkuk, sigorta bildirgesi hazırlama, işe giriş-çıkış bildirgeleri gibi) kullanıcı kodu ve şifrelerle gerçekleştirmektedirler. Diğer taraftan bu mühür ve imzaların da kullanma süreleri vardır. Örneğin mali mühürler iki yıl içinde yenilenmek zorunda. Genellikle firmalarda bulunan bu mühürlerin süreleri zaman aşımına uğradığında yenilenmeleri için belli bir prosedüre ve süreye ihtiyaç duyulmaktadır. Uygulamada berat yüklemelerini ay sonu yapan muhasebe meslek mensupları, süresi geçmiş mühürlerle karşılaşabilmekteydiler. Ancak sistem yakın bir tarihe kadar mali mühürü ve elektronik imzayı zorunlu tutmaktaydı muhasebe meslek mensuplarının, e-Defter işlemlerini de şifreyle veya mali müşavirlerin e-İmzası ile yapabilmelerine dair imkân 19 Ekim 2019 tarihinde Resmî Gazetede'nin 30923 No ile yayımlanan "3 Sıra No'lu Elektronik Defter Genel Tebliği (Sıra No: 1)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ" ile değiştirilmiştir. Tebliğinin 4.3.7 bölümüne **göre**; "...Başkanlıktan bu hususta izin alan özel entegratörlerin veya yazılım uyumluluk onayı verilen yazılım firmalarının ya da defter tutma hususunda 3568 sayılı Kanun hükümleri çerçevesinde yetki verilen meslek mensuplarının Mali Mührü ya da Nitelikli Elektronik Sertifika (NES) ile zaman damgalı olarak imzalanması veya onaylanması ve bunlar tarafından defter ve berat dosyalarının Başkanlık sistemlerine yüklenmesi de mümkündür." denilmiştir.

5. SONUÇ

1899 yılında Amerikan patent dairesi başkanı, Charles Duell "Artık yeni hiçbir şey yok, icat edilebilecek her şey icat edildi." dedikten sonra, iki sanayi devrimi daha gerçekleşmiştir. Özellikle 1969 yılında üçüncü Sanayi devriminin başlamasına neden olan ilk Programlanabilir Mantıksal Kontrol Cihazın (Madicon 084) bulunması, günümüzde kullanılan internetin ilk olarak 1989 yılında devreye girmesiyle başlayan süreçte hem dünyada hem de ülkemizde başta e-Devlet uygulamaları olmak üzere birçok bakanlıkların internet ortamındaki uygulamaları devreye girmiştir. Elektronik belge ve e-Defter uygulamalarının tanıtımının yanı sıra özellikle sistemin eksiklikleri yönleri ve çözüm önerileri anlatıldığı bu çalışmada, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 1999 yılından itibaren yapmış olduğu internet uygulamaları da ele alınmıştır.

Çalışmanın özellikle dördüncü bölümde e-Belge ve e-Defter uygulamalarının mevzuat bazında incelenmesi, mevcut durumun değerlendirilmesi, sistemin hata ve eksik yönleri ile çözüm önerileri detaylı bir şekilde anlatılmıştır.

Yapılan inceleme ve araştırmadan çıkan bazı sonuçları da şu şekilde özetleyebiliriz. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın e-dönüşüm ve e-Devlet anlayışı felsefesi ve ilkeleri doğrultusunda son yirmi yılda yürüttüğü çalışmalar, tüm sistemin kayıt altına alınması ve özellikle vergi kaybının önlenmesi açısından oldukça başarılıdır. Ancak günümüzde elektronik uygulamalara ilişkin mevzuat yetersiz oluşu ayrıca yargı ve Danıştay kararları ile içtihatların oluşmamış olması işletmelerin Bakanlıkça yürütülen denetimler sırasında hem muhasebe meslek mensuplarını hem de mükellefleri vergi inceleme memurları ile sık sık karşı karşıya getirmektedir. Ayrıca, muhasebedeki elektronik uygulamaların giderek daha geniş bir uygulayıcı kitlesine yayılması sonucu hem muhasebe bürolarının hem de şirketlerin bu alanda yetişmiş personel ve altyapıya ihtiyacı giderek artacaktır.

Teknolojik devrim ve dijitalleşme imkanlarından en çok faydalanan meslek gruplarından biri de muhasebe meslek grubudur. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın yaptığı projelerle birçok belgenin, defterin ve kurumlar arası network ağının oluşması sonucu her geçen gün bu uygulamaları kullanan mükelleflerin sayısında artış olmaktadır. Çıkarılan tebliğlerle her ne kadar birçok mükellef için bu uygulamaların zorunlu olarak uygulanması gerekliliği ortaya çıksa da ülkemizde de 2020 Mart ayından beri yaşanmakta olan küresel Covid-19 salgını bizlere göstermiştir ki, devletteki e-dönüşüm bir tehditten çok geri dönüşü olmayan ve sürekli olarak yeniden yapılanması gereken bir sistemdir. Mevcut sistemdeki hata ve eksiklikler, internet teknolojileri ve yazılımların gelişmesi ile ortadan kalkacaktır. Sistemde mevcut olan bazı eksikliklerin az da olması devam etmesi veya yapılan değişikliklerin henüz mevzuatta yer almaması, bu uygulamaların çok önemli faydalarına asla gölge düşüremez. Her şey önce e-Belge ve e-Defter uygulamasıyla ülkemizdeki ticaret hacminin çok büyük bir kısmının elektronik olarak kayıt altına alınarak kayıt dışı ekonomiyle mücadelede önemli adımlar atılmıştır. Ayrıca mükellefler hakkında da çok ciddi bir bilgi birikiminin elde edilmiş olması ve e-Defter uygulamasıyla her yıl notere gidilerek yapılan tasdik işlemlerinin ortadan kalkması da zaman ve iş kaybında önemli ölçüde tasarruf sağlamıştır. Sistemin yarattığı en önemli unsurlardan biri de sürdürülebilirlik kavramı kapsamında yarattığı bu kâğıt tasarrufunun sağlanmasıdır.

İlk kez 2011 yılında Hannover Fuarı'nda açıklanan Sanayi 4.0 kavramının teknolojilerinden olan “Büyük Veri” ve “Bulut Bilişim Sistem”lerinin kullanımına ülkeler yakın bir gelecekte geçilebilir. Günümüze kadar yeni teknolojileri ve uygulamaları hayata geçirmiş olan GİB, zamanı geldiğinde de bu konuda da gerekli hazırlıkları ve alt yapı çalışmalarını yaparak Sanayi 4.0'ın bileşenlerine sahip olabilir. Böylece “Büyük Veri” ile mükelleflerin bilgilerinin işlenmesi ve analizlerini daha hızlı yapılabilecek, “Bulut Bilişim Sistemi” ile de GİB'in sahip olduğu mevcut tüm programlar ve verilerinin sanal bir sunucuda depolanması gerçekleştirilebilir. Yakın bir gelecekte gerçekleştirilecek bir diğer işlem ise; Devlete ait kâğıt ortamlarda gerçekleştirilen birçok tasdik ve noter işlemlerinin de Sanayi 4.0 kavramının bir diğer teknolojilerinden biri olan “Blockchain” teknolojisi ile yapılabilecek olmasıdır. Bu çalışma ile gözlemlenen, gelecekte de e-Belge ve e-Defter uygulamalarının internet ortamında yeni teknolojilerle birlikte giderek artan bir hızla devam edeceğidir. Bu nedenle gelecek dönemlerde hem mevzuatın daha güncel hem de uygulamaların kullanıcılar açısından daha detaylı anlatıldığı dokümanların ve eğitimlerin yer alacağı bir sistem dahilinde devam etmesi, e-Belge ve e-Defter uygulamalarının inandırıcılığı ve güvenilirliği açısından önemli olacaktır.

KAYNAKÇA

Acar, V. ve Öksüz, Ö. (2013). Finansal Bilgilerin Elektronik Ortamda Paylaşımı ve Elektronik Defter Uygulamaları, *Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi*, 5(8), 62-89.

Allahverdi, M. (2012). Bilişim Teknolojilerinin Vergilendirme Üzerindeki Etkisi, *Mali Çözüm*, 22(112), 161-183.

Al-Mayahi, I. and Mansoor, S. P. (2012). UAE E- Government : SWOT analysis and TOWS Matrix, *Tenth International Conference on ICT and Knowledge Engineering. Bangkok, Thailand*, 21-23 November 2012, p: 201-204.

Ay, M. H. (2006). Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomiyi Önlemede Bilgi Ekonomisinin Etkinliği ve Gelir İdaresinin Rolü” *Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 2006(2), 57-82.

Bazı Kanunlarda ve 178 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun (2004, 31 Temmuz). Resmi Gazete (Sayı: 25539)

Beşel, F. ve Çokgezer, C. (2015). Maliye Alanında e-Teknolojiler ve Etkinliği, *Uluslararası Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 1(1), 13-23.

Calayoğlu, İ. (2019). Elektronik Vergi Denetimindeki Teknolojik Gelişmeler ve Tam Denetime Geçiş Adımları, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 81, 143-162. DOI: 10.25095/mufad.510619

Cenikli, E. ve Şahin, D. (2013). Türk Gelir İdaresinde Otomasyon Projeleri, İnternet Uygulamaları ve Yönetimi Dergisi, 4(1), 37-52. DOI: 10.5505/iuyd.2013.98608

Colesca, S. E. (2009). Increasing E-Trust: A Solution To Minimize Risk in E-Government Adoption, *Journal of Applied Quantitative Methods*, 4(1), 31-44.

Çarıkcı, O. (2018). Kayıtlar İle Defterlerin Elektronik Ortamda Tutulmasının (Defter-Beyan Sistemi) Mali Müşavirler Tarafından Değerlendirilmesi, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 55, 119-140.

Çukurçayır, M. A. ve Ekşi, H. (2001). Kamu Hizmeti Sunumunda Yeni Yöntemler, *Selçuk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 1(1-2), 89-109.

Dawei, L. (2008). Models on Web-based Information Gap Between e-Government and Citizens, 2008 ISECS International Colloquium on Computing, Communication, Control, and Management, 3, 156-160.

Delibaş, K. ve Akgül, A. E. (2010). Dünyada ve Türkiye’de E-devlet Uygulamaları: Türkiye’de E-demokrasi ve E-katılım Potansiyellerinin Harekete Geçirilmesi, *Sosyoloji Araştırmaları Dergisi*, 13(1), 101-144.

Deniz, F. ve Güngör, T. Ş. (2020). Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Uygulamalarındaki E-Dönüşüm Sürecine İlişkin Görüş ve Beklentileri: Hatay İli Örneği, *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi*, 23(2), 622-636. DOI: 10.29249/selcuksbmyd.804296

Doğan, U. (2015). Vergide Teknolojik Uygulamalar, *Vergi Sorunları Dergisi*, 322, 9-40.

Elçin, R., Gerekan, B. ve Usta, M. (2018). E-Fatura, E-Defter ve E-Arşiv Uygulamalarına Geçiş Sürecinde Yaşanan Sorunlar: Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Üzerine Bir Araştırma, *Mali Çözüm*, 27(146), 13-42.

Elektronik Defter 1 No’lu Genel Tebliği. (2011, 13 Aralık). Resmi Gazete (Sayı: 28141)

Fidan, Y., Yıldırım, C. ve Yılmaz, A. (2016). Kamu Çalışanlarında E-Devlet Algısı: Karabük İli Örneği, *Ufuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 5(10), 7-26.

Gelir İdaresi Başkanlığı (1999- 2020). Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporları. Erişim Adresi: <https://www.gib.gov.tr/kurumsal/stratejik-yonetim/faaliyet-raporlari> Erişim Tarihi: 10.07.2021

Gelir İdaresi Başkanlığı (2016). 2015 Yılı Performans Programı, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Yayın No:216, Ankara. Erişim Adresi: http://www.sp.gov.tr/upload/xSPRapor/files/jbTWa+GIB_2015_faaliyet_raporu.pdf

Gelir İdaresi Başkanlığı (2021). 2020 Yılı Faaliyet Raporu. Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Yayın No: 387, Ankara. Erişim Adresi: https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2020/2020_faaliyet_raporu.pdf Erişim Tarihi: 20.01.2021

Gelir İdaresi Başkanlığı. (2020). 2021 yılı Performans Programı. Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Yayın No: 363, Ankara. Erişim Adresi: https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/yayinlar/Gib_2021_Performans_Programi.pdf

Gökçen, G. ve Özdemir, M. (2016). Türkiye’de Muhasebe Uygulamalarından E-Defter ve E-Fatura Uygulaması, *Öneri Dergisi*, 12(46), 137-154.

Gülten, S. (2018). Güncel Elektronik Muhasebe/Maliye Uygulamaları. Eskişehir Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası. Eskişehir. Erişim Adres: <http://www.esmmmo.org.tr/storage/file/4a050d7f42d34418b4851ac006872115.pdf> Erişim Tarihi: 11.07.2020.

Güney, S. ve Özyiğit, H. (2015). Muhasebedeki Verileri Yönetiminde Kullanılması ve Elektronik Muhasebe Verilerinin Yönetim Kararlarına Etkisi, *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi*, 14(53), 279-297.

Hepaksaz, E. ve Hayrullahoğlu, B. (2011). E-Devlet Kapsamında VEDOP Uygulamaları ve E-Haciz, *Sosyal ve Beşeri Bilimler Dergisi*, 3(2), 109-120.

Karasioğlu, F. ve Garip, O. (2019). E-Muhasebe Uygulamaları Kapsamında Güncel Sorunlar ve Çözüm Önerileri: Karaman’da Bir Araştırma, *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi*, 22(2), 433-446.

Kefe, İ. ve Kanarığ, Z. (2019). Türkiye’de E-Fatura Başvuru Süreci ve Kullanımı, *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*, 25, 165-178. DOI: 10.18092/ulikidince.579898

Kurtcebe, E. ve Utku, M. (2020). Muhasebe ve Vergi Uygulamalarında E-Dönüşüm: 509 Nolu V.U.K. Genel Tebliğinin Ticari Hayata Etkileri, *Ekonomi Maliye İşletme Dergisi*, 3(1), 75-84. DOI: 10.46737/emid.740376

Memiş, M. Ü., Çürük T. ve Ünal Y. (2019). Elektronik Uygulamaların Vergi Denetimi Üzerine Etkisi: Denetimin Tarafları Üzerine Bir Araştırma, *Maliye Dergisi*, 176, 474-504.

Ndou, D. V. (2004). E-Government For Developing Countries: Opportunities And Challenges, *The Electronic Journal on Information Systems in Developing Countries*, 18 (1), 1-24.

Orkunoğlu Şahin, I. F. (2016). Elektronik Vergilendirme (E-Vergilendirme), *Vergi Sorunları Dergisi*, 334, 144-168.

Öz, E. ve Bozdoğan, A. (2012). Türk Vergi Sisteminde E-Maliye Uygulamaları, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 17(2), 67-92.

Sevinç, İ. ve Şahin, A. (2013). Kamu Çalışanlarının E-Devlet Uygulamalarında Karşılaştıkları Sorunların Belirlenmesine Yönelik Karaman İlinde Bir Araştırma, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 18(2), 197-212.

Şakar, A. Y. (2011). Türkiye’de E-Devlet Uygulamalarının Vergi Hukuku Alanına Yansımaları: E- Haciz Uygulaması ve Karşılaşılan Sorunlar, *Mali Çözüm*, 21(106), 69-88.

T.C. Başbakanlık (2003). e-Dönüşüm Türkiye Projesi. Personel ve Prensipler Genel Müdürlüğü. Sayı: B.02.0.PPG.0.12-320-3416

Taytak, M. ve Vural, K. (2019). Bilişim Sistemlerindeki Gelişmelerin Türkiye’de E-Vergi Uygulamaları Üzerine Yansımaları ve Değerlendirilmesi, *Finans Politik & Ekonomik Yorumlar*, 647, 65-100.

Tektüfekçi, F. (2017). E-Dönüşüm Sürecinde E-Muhasebe Uygulamaları: Türkiye Örneği, *Bilgi Ekonomisi ve Yönetimi Dergisi*, 12(1), 79-88.

The World Bank. (2002). The E-Government Handbook For Developing Countries; A Project of InfoDev and The Center for Democracy & Technology. No:32045 Erişim Adresi: <https://documents1.worldbank.org/curated/en/317081468164642250/pdf/320450egovhandbook01public12002111114.pdf> Erişim Tarihi 16.07.2021.

Uğur, A. A. ve Çütcü, İ. (2009). E-Devlet ve Tasarruf Etkisi Kapsamında VEDOP Projesi, *Sosyal ve Beşeri Bilimler Dergisi*, 1(2), 1-20.

Ülker, H. (2002). Bilgi Toplumu ve Devlet, *I. Ulusal Bilgi Ekonomi ve Yönetim Kongresi Kitabı* (s.965-971). Kocaeli : Kocaeli Üniversitesi *Vergi Usul Kanunu* (1961, 04 Ocak). Resmi Gazete (10703 sayılı)

Vergi Usul Kanunu 397 No'lu Genel Tebliği (2010,05 Mart). Resmi Gazete (Sayı: 27512)

Vergi Usul Kanunu 415 No'lu Genel Tebliği (2012, 26 Haziran). Resmi Gazete (Sayı: 28335)

Vergi Usul Kanunu 433 No'lu Genel Tebliği (2013, 30 Aralık). Resmi Gazete (Sayı: 28867 Mükerrer sayılı)

Vergi Usul Kanunu 486 No'lu Genel Tebliği (2017, 17 Aralık). Resmi Gazete (Sayı: 30273)

Vergi Usul Kanunu 487 No'lu Genel Tebliği (2017, 17 Aralık). Resmi Gazete (Sayı: 30273)

Vergi Usul Kanunu 509 No'lu Genel Tebliği (2019, 19 Ekim). Resmi Gazete (Sayı: 30923)

Yanık, R. ve Karadaş A. (2013). E-Faturanın Türkiye Muhasebe Standartları Uyum Sürecine Uygun Düzenlenmesine İlişkin Bir Öneri. *Ekev Akademi Dergisi*, 17(57), 133-141.

Yavuz, A. ve Çarıkçı, O. (2009). Bir E-Devlet Hizmeti Olarak E-Maliye Uygulamalarının Algılanması: Isparta İli Örneği, *Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 9, 1-28.